

国際会計基準審議会 御中

ディスカッション・ペーパー

「顧客との契約における収益認識に関する予備的見解」に対するコメント (案)

我々は、収益認識プロジェクトに関する国際会計基準審議会 (IASB) と米国財務会計基準審議会 (FASB) の努力に敬意を表するとともに、ディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識に関する予備的見解」(DP) に対するコメントの機会を歓迎する。

以下の見解は、企業会計基準委員会 (ASBJ) の中に設けられた収益認識専門委員会のものである。同専門委員会では、会計基準のコンバージェンス・プロジェクトの一環として、本 DP へのコメントをはじめ、我が国における収益認識に関する会計基準の見直しの検討を行っている。

第 1 部 総 論

(1) プロジェクトの進め方について

1. 財務諸表利用者が、企業の将来の不確実な成果を予測する上で必要な、実績としての成果情報を報告する上で、顧客との契約に関する収益認識の会計処理は重要である（第 11 項参照）。このような財務会計の根幹となる部分について、これまで実務で広く受け入れられ定着してきた会計モデルを大幅に変更する場合には、そのためのコストを上回る十分なメリットがあることについて、市場関係者の納得を得ることが不可欠である。
2. 提供される財務情報の有用性を、現行の会計モデルで提供されている財務情報よりも、現実に改善していくという提案の目的を実現するためには、①企業の将来キャッシュフローの予測に役立つという観点から、提案の考え方が理論的により優れたものであること、②新たな提案によって、これまで提供されてきた、有用な情報を損なわないこと、③複雑な実務の中で実際に機能し適正な運用が確保されること、の全ての条件が満たされることが必要であり、その点に留意して十分に検討が尽くされること強く希望する。

(2) 履行義務の測定に関する顧客対価測定アプローチの採用について

3. IASB や FASB の概念フレームワークにおいては、収益は、取引の成果である顧客対価を、それが確実となった時点、すなわち、その確保のために必要な義務の充足に着目して認識するものとされている。このように、取引の成果が確実となった時

審議事項（２）－１

点で、その実績としての成果を報告することにより、財務諸表利用者は、成果に対する事前の予測を改訂することができ、そのようなフィードバックを通じて、企業の将来キャッシュフローの予測に役立つ実績成果情報の提供が可能になると考える。

4. 収益認識について、資産・負債モデルを採る場合に、履行義務の測定に関する顧客対価測定アプローチ（顧客対価で測定し再測定を行わない）を採用したことは、収益の認識についての、前項の結論をもたらすものであり、支持する¹（質問 1・2 に対するコメントの、第 11 項から第 14 項参照）。

(3) 不利な契約と判定された場合の再測定について

5. DP は不利な契約と判定された場合には、履行義務を顧客対価で測定し、再測定を行わないとする考え方を一貫させず、履行義務を再測定すべきであるとの考え方を提案している（DP 第 S27 項）。

しかし、顧客との契約の下で、財・サービスの提供に必要な予測コストの増加により、契約からネット・ベースの損失が見込まれるに至ったことは、将来の棚卸資産のコストの増加であって、履行義務の再測定ではなく、別の負債（これまでの引当金）を計上することで解決すべきと考える。この結果、履行義務の測定に関しては、不利な契約と判定された場合を含め、再測定を行わない一貫した取扱いが可能となる（質問 10(b)に対するコメントの、第 46 項から第 48 項参照）。

(4) 履行義務測定の目的について

6. DP 第 5.7 項で示されている履行義務の測定の目的のうち、各財務諸表日における企業の義務に関する描写することについては、それが、どのように、企業の将来キャッシュフローを予測する上で有用となるのかが明らかではない。むしろ、この目的を掲げることにより、有用性が確認されてきた、第 3 項で述べたような、実績としての成果情報に結びつく収益情報の提供が妨げられることに対する懸念があるため、当該目的に関する記述は不適切であり、収益認識基準に含めるべきではない（質問 10(c)に対するコメントの、第 50 項から第 52 項参照）。

(5) 「支配の移転」の考え方の明確化について

7. 提案モデルでは、契約上、顧客に提供すべき個々の財・サービスの顧客への「支配の移転」に着目することを提案している。現行の「実現・稼得」モデルにおいても、基本的には、稼得のための要件となっている契約上の義務履行、そのような義務の内容となっている、財・サービスの提供の事実に着目して、収益を認識しているのであり、その点では本質的には変わらないと考える。「支配の移転」も、抽象度

¹ 「両ボードは、稼得過程アプローチを捨て去ることを意図しているわけではなく…（それに）規律を与える」ことを意図しているに過ぎない（DP 第 1.19 項）とされている通り、履行義務について、顧客対価測定アプローチを採用することは、履行義務の遂行による収益認識の結果として、資産・負債の認識額が決まることを意味している。収益を履行義務と呼びかえ、稼得過程を、履行義務の消滅過程と呼びかえているものの、その点では、実質的に実現・稼得過程モデルと同じであると考えられる。

審議事項（２）－１

の高い概念であり、具体的なケースの当てはめに際しては、解釈の余地のある概念である。収益認識についての曖昧さを減らすという目的のためには、「支配の移転」についての考え方そのものを、できるだけ明確に記述すべきである（質問５に対するコメントの、第 25 項から第 28 項参照。その他、質問 6 に対するコメントの、第 31 項、質問 8 に対するコメントの、第 35 項、及び質問 13 に対する質問の、第 58 項にも、関連する記述がある。）。

（６） 工事契約の取扱いについて

8. 工事契約（中でも特に長期のもの）の収益認識に関して、これまで、一定の要件を満たす場合には、進行基準による収益認識が求められてきた。これは、このような契約類型の取引に関しては、完成基準等による収益認識と較べて、進行基準により収益認識する方が、企業の将来キャッシュフローを予測する上で、より有用な情報提供ができると考えられてきたためと思われる。
9. しかし、今回の DP の提案では、大多数の工事契約について、一転して、完成引き渡し時に一時に収益認識することが求められることになることと理解している。これは、情報の有用性に関する従来の判断を全く逆転させてしまうことを意味する。
10. そもそも、収益認識のあり方を見直す目的は、そのことによって、現実に、現行の会計モデルの下で提供されているよりも、より財務報告の目的に資する有用な情報の提供がなされることにある。財務報告の目的に適うより有用な情報を提供するという観点からは、工事契約の特性に着目して、現行の収益認識のあり方を維持すべきである（質問 9 に対するコメントの、第 38 項から第 44 項参照）。

第 2 部 各 論 （DP の各質問事項に対するコメント）

第 2 章 契約に基づく収益認識原則

総論で述べた、コメント要旨に
関係する質問項目は、ハイライ
トしている。

質問 1 あなたは両ボードが提案する、企業の契約資産又は契約負債の変動に基づく、単一の収益認識原則に同意しますか？その理由は？

両ボードの提案に反対の場合、複数の収益認識原則が存在することから生じている、既存の基準における矛盾をどのように解決しますか？

質問 2 両ボードが提案する原則によっては意思決定に有用な情報が提供されない種類の契約はありますか？例を挙げ、理由を説明して下さい。

その例に関して、どのような代替的な原則がより有用であると考えますか？

11. 「企業の契約資産又は契約負債の変動に基づいて」収益認識の説明を行うことが、企業の将来キャッシュフローの予測に有用な情報の提供に結び付くか否かは、関連する資産・負債の測定をどのように行うかに依存しており、その点に関する前提条件を明確にしない限り、質問には答えようがない。

審議事項（２）－１

12. 財務諸表利用者が、企業の将来の不確実な成果を予測する上で必要とする実績としての成果情報を報告する上で、顧客との契約に関する収益認識は重要である。DPは、契約資産・契約負債のもとになる、履行義務の測定に関して顧客対価測定アプローチ（顧客対価で履行義務を測定し再測定を行わない）を採り、基本的に充足による履行義務の消滅によってのみ収益認識する考え方を予備的見解としている。履行義務の測定に関して、このような測定アプローチが採られる限りにおいて、「企業の契約資産又は契約負債の変動に基づいて」収益認識を説明する場合でも、上述のような意思決定に有用な実績成果情報に結びつく収益認識が可能になると考える。
13. これは、提案されている収益認識モデルにおいて、履行義務の測定に顧客対価測定アプローチが採られる場合には、IASB や FASB の概念フレームワークに則った²収益認識が行われることになるためである。すなわち、顧客との契約（取引）の成果（キャッシュ・インフローの側）である顧客対価の額を、それが確実となった時点で、その確保のために必要な義務の充足に着目して収益として認識することになる。このように、顧客との契約から期待される成果が事実となった時点で、そのような実績としての成果が報告されることにより、財務諸表の利用者が、企業の成果に対する事前の予測を改訂することが可能になり、意思決定に有用な（フィードバック・バリューを有する）財務情報を提供することになる。
14. 認識すべき収益の総額は顧客対価の額に合致すること（DP 第 S26 項）、（履行義務の当初測定を取引価格（顧客対価）で行い）単に契約を締結しただけで収益を認識しないこと（DP 第 S25 項、第 5.27 項）、（原則として履行義務の事後の再測定を行わず、不利な契約と判定されて、例外的に履行義務の再測定を行う場合にも、その再測定による履行義務の変動は、収益には影響させず、）履行義務を充足した場合のみ収益を認識することとしていること（DP 第 S27 項）、という、DP の予備的見解は、意思決定に有用な上記のような収益認識が有する性質であり、これを貫くことに賛成する。
15. DP は、意思決定に有用な情報を提供する観点から、今後一定の契約類型（例えば、金融商品、保険契約、リース契約等）について、提案されている収益認識モデル（特にそこで採られている測定アプローチ）の適用対象外とすべきか否かの検討を行うことを示唆している（DP 第 S11 項、第 S13 項）。我々も、両ボードが提案する原則によつては、意思決定に有用な情報が提供されない種類の契約はあり得ると考える。
16. それはむしろ、企業の将来キャッシュフローの予測への役立ちという、収益情報の有用性という財務報告の目的を追求する観点からは当然であろう。例えば、成果についての事前の期待が大きく異なる種類があれば、その達成を把握するいくつか

² 例えば、FASB の概念フレームワークにおいて、収益は、企業の資産の流入その他の増加もしくは負債の弁済（またはその両者の組み合わせ）のうち、財貨の引渡もしくは生産、サービスの提供、または企業の継続的な主要な営業または中心的な営業を構成する他の活動によるものであるとしている（SFAC 第 6 号、第 78 項）。また、収益は、費用とともに稼得利益の中心として、「企業の産出物の対価として取得したもの又は取得すると合理的に見込まれるもの」（SFAC 第 5 号、第 38 項）とされている。また、IASB の概念フレームワークの第 93 項では、「収益を認識するために採用される通常の手続、例えば、収益は稼得されなければならないという要請は、本フレームワークにおける認識規準を適用したものである」とされ、それが「収益として認識される項目は、信頼性をもって測定でき、かつ十分な確実性の度合を有するものに制限する」ためのものであると述べられている。

の収益認識モデルがあり得る。

なお、履行義務の充足のみによって収益認識を行うという原則によっては意思決定に有用な情報提供ができないと考えられる例としては、**工事契約があるが、この点は、この原則がより直接的に問われている、質問 9 に対するコメント**として述べることとする。

質問 3 あなたは両ボードの契約の定義に同意しますか？その理由は？両ボードの定義を適用することが困難である法域又は状況の例を挙げてください。

（契約：強制可能な義務を生じさせる複数当事者間の合意）

17. 両ボードが提案する契約の定義に同意する。簡潔な定義で、ほぼ対象としているものを網羅していると考えられるからである。

ただし、この DP が暗に想定しているのは、専ら等価交換である双務契約であると思われる。契約の中には、片務契約や、完全な等価交換とは言えない契約（例えば、我が国の負担付贈与契約等）もあり、そのような契約の位置づけについては、なお明確にする余地が残されている。

第 3 章 履行義務

質問 4 両ボードが提案する履行義務の定義は、契約における提供物（又は要素）を企業が整合的に識別することに役立つと思いますか？その理由は？

役立つないと考える場合、両ボードが提案する定義の適用が、契約における提供物（又は要素）を適切に識別しない状況又は識別できない状況の例を挙げてください。

（履行義務：資産（財やサービス等）を顧客に移転する契約における顧客との約束）

18. 両ボードが提案する、履行義務の定義は、概ねこれで良いと思われるものの、いくつかの点でより明確にすべき点があると考ええる。

19. 第 1 に、企業は「顧客との契約」上の義務を果たす上で、1 つ又は複数の提供物（又は要素）を顧客に提供する必要があるが、それらの中には、直接的に顧客に提供される要素もあれば、間接的に顧客に提供される要素もある。例えば、ペンキ塗装の契約においては、ペンキや、下塗り材、塗装サービス等は、直接物理的に顧客に提供される要素と考えられる。また、塗装サービスの履行のために足場を組むサービスや、消耗品である刷毛の準備については、間接的に顧客に提供される要素と考えられる。識別すべき「契約における提供物（又は要素）」には、直接、間接を問わず、基本的に、顧客に提供されることとなるすべての提供物（又は要素）が含まれると考えられる。仮に、直接的に顧客に提供される提供物（又は要素）のみを識別する場合であっても、間接的な要素に費やされる財やサービスに対する支出額は、直接的に顧客に提供される提供物（又は要素）の取得原価を構成すると考えられる。以上の点について、誤解を生じないように、明確に記述すべきである。

20. 第 2 に、IAS 第 18 号は、財の販売やサービスの提供の他、（利息、ロイヤルティ

審議事項（2）－1

及び配当を生じる）資産を第三者が利用する場合の収益認識を取り扱っている。履行義務の定義における資産は、典型的には財やサービスと考えられている（DP 第 3.9 項）とされており、これらを移転することを約束するときに存在している（DP 第 3.18 項）とされているが、履行義務の定義における資産、ひいては、DP が提案する収益認識モデルの対象としては、IAS 第 18 号の対象であった資産の第三者利用は含まれているか否か、明らかでないため、この点を明確にすべきである。

21. 第 3 に、DP では、「契約締結の結果として」、資産を顧客に移転すべき義務が生ずれば、その義務が直接的には、法律や商慣習から生じるものであっても、一律に、当事者間の合意を擬制し、履行義務として識別することが提案されている（DP 第 3.5 項）。しかし、例えば、法律は、それぞれの法が担う様々な政策目的のために、一定の要件の下で、一定の法律上の効果を定めるものである。それらの要件のうちの一つとして、顧客との契約の締結が含まれており、またそれによって、発生する法律上の効果の中の一つとして、顧客への資産の移転が含まれていても、常に、一律に、当事者間の黙示の合意を擬制することが、実態を反映しているとは限らない³。企業の将来キャッシュフローを予測するための有用性という観点から、履行義務を擬制することに、意味があると考えられるための要件について、さらに絞り込んで明確にすべきである。

適切な具体例はあるか？

質問 5 企業は契約における（複数の）履行義務を、顧客に対して約束した資産を移転する時点を基礎として分けなければならないということに同意しますか？その理由は？同意しない場合、履行義務を分離する原則として具体的にどのようなものが考えられますか？

22. 「資産の移転」時点の判断が、第 26 項以下で述べるような、適正な考え方に従って判断されることを条件として、履行義務の識別を、「顧客に対して約束した資産を移転する時点を基礎として」行うことに同意する。
23. これは、質問 4 で述べられているように、履行義務が、「資産を顧客に移転する約束」であるとするれば、その識別の単位は、そのような「約束」の単位ということになり（「約束」は、そのような単位ごとに果たされることになる。）、「約束」の内容は「資産の移転」なので、「約束」の単位は、「資産の移転」の単位ということになるからである。
24. DP は、他方で「履行義務」を説明する上で、対象となる財・サービスが「個別に販売可能」か否かという規準を持ち出し（例えば DP 第 3.11 項）、設例の中でも、市場における他の契約において別々に販売が可能か否かという議論がなされている

³ 例えば、顧客との契約締結を要件の一つとして、法律により顧客に資産を移転する義務が課せられる場合であっても、契約締結後の法律によりそのような義務が課せられる場合には、そのようなコストは、顧客対価算定の基礎とはされておらず、履行義務として識別し、その履行に関わらせて収益を認識することが適切であるとは思えない（契約条件の変更等場合の今後の議論によっては、問題となり得る。）。また、「顧客との契約の結果として」、企業にコストを伴う一定の義務が課せられる場合であって、顧客対価算定の基礎として考慮されている場合であっても、義務の内容が（その結果、顧客が反射的に利益を得るとしても）、顧客に資産を移転する義務とは言えない場合も考えられる。

審議事項（２）－１

（たとえば、DP 付録第 A5 項）。このような説明の仕方は、当該契約の履行義務を識別する上で、市場における他の契約における取扱いに何らかの意味があるかのような誤解を招くおそれがある。そのような誤解が生じないように、下記第 26 項以下で述べるように、どのような単位で販売しているのか、言い換えれば、どのような単位で履行義務を識別すべきかは、あくまでも、「当該契約」の「契約条件」にもとづいて、判断すべきことを明確に記述すべきである。

25. 以上の議論の、前提条件として述べたように（第 22 項参照）、ここで重要なのは、「資産の移転」をどのように判断するかという点である。今回の提案では、現行の「稼得過程の完遂」を「履行義務の充足」、さらには財・サービスの「支配の移転」と言い換えているが、「支配の移転」も抽象度の高い概念であり、具体的なケースの当てはめに際しては、解釈の余地のある概念である。その判断の如何によっては、同じ「支配の移転」という概念の下で、まったく異なる収益認識が導かれる可能性もある。収益認識についての曖昧さを減らし、正しい理解に基づいて、実務において多様な解釈が行われる余地を減らしていくというこのプロジェクト目的を果たすためには、以下に述べるように、「支配の移転」について、できるだけ明確に記述しておくべきである。
26. DP では、「支配の移転」を必ずしも、個々の財・サービスの物理的な保有関係といった「形式」のみに着目して判断するのではなく、「実質」に着目して判断を行うべきであるとの考え方が示唆されている（たとえば、DP 第 4.31 項、第 4.56 項など）。この考え方は妥当であり、強く支持する。
27. DP の設例では、契約上、提供すべき複数の装置のうち、未だその一部しか提供されていない場合において、最後の装置が移転されるまでは、どの装置についても支配は移転していないとの「契約条件」となっていれば、支配の移転はそのような「契約条件」に従って、解釈されるとされており、最後の装置が移転されるまでは、すでに顧客のサイトに搬入している装置についても、顧客は保管者として保有しているに過ぎないとされる（DP 第 4.31 項）。この考え方を要約すれば、「支配の移転」は、「当該契約」における、個々の財・サービスに対する「支配の移転」に関する「契約条件」により判断するということになる。契約書の中で明示的に記載されている事項だけが、「契約」ではなく、このような「契約条件」が明示されていない場合にも、契約内容の合理的な解釈で、契約条件を明らかにすることになると考えられる⁴。
このように、「実質」を重視した判断が貫かれるのであれば、「支配の移転時期」を基礎として履行義務を分離することによって、本来の「約束」の単位が収益認識の単位となり、その「約束」が果たされた段階で収益認識がなされることになるので、妥当な結果となると考える。
28. このような、すべてのケースを通ずる「支配の移転」を判断する上での基本的な考え方については、単に 1 設例の説明の中で言及するだけでは不十分であり、明確

⁴ 当事者間で、構成要素である、個々の財・サービスの単位で取引が行われているわけではない場合には、それら個々の財・サービス単位で、「支配の移転」時期についての「契約条件」が明示されていないことの方が、むしろ通常である。

審議事項（２）－１

に、一般論として記述すべきである。（その上で、設例において、そのような一般原則の具体的な当てはめを示すことには大いに意義があり、適用場面の当てはめにおいて、区々な取扱いとならないよう、できる限り適用事例の説明を充実させることが望まれる。）

質問 6 財の返品を受け、顧客の対価を返金する義務は、履行義務の 1 つだと思いますか？それはなぜですか？

29. 個別の契約の「契約条件」によるため一概には言えないが、履行義務の 1 つとなるケースが多いものとする。
30. 財に対する支配を顧客に移転した後も、顧客との契約上、企業が返品に対応する義務を負担する契約内容となっている場合には、DP 第 3.24 項の提案の考え方に基づけば、財に対する「支配の移転」と、返品に対応するサービスに関する「支配の移転」とは、別個のタイミングで生じるため、別個の履行義務として識別されることになるかと理解している。
31. しかし、顧客から保証金のような形で現金を受け取っている場合でも、例えば、お試し期間中、物理的には財を顧客に渡していても、企業側がその財に対する所有権を留保し、単に顧客に預託しているだけの「契約条件」となっている場合も考えられる。
32. このように重要なのは、あくまでも、「当該契約」の「契約条件」の解釈として判断することであって、「返品権」という「外形」にとらわれて、常に「画一的」な取扱いを求めることではないと考えられる。「外形的」には、同じ返品権付きの財の販売に見えるものでも、「実質的」には異なる経済事象もあり得ると考えられるからである。

質問 7 販売インセンティブ（例えば、将来の販売における割引、カスタマー・ロイヤルティ・ポイント及び「無料の」財やサービス）は、顧客との契約によって提供される場合には履行義務となると考えますか？その理由は？

33. 「顧客との契約」として想定する範囲にもよるが、DP 第 3.24 項の提案する考え方に基づけば、財・サービスの販売に伴って販売インセンティブを付与する場合には、それにより、企業が負担する義務は、通常、財の販売とは別個の履行義務になると思われる。

第 4 章 履行義務の充足

質問 8 顧客が約束された財を支配する時点又は約束されたサービスを受領する時点において、企業は顧客に資産を移転（かつ履行義務を充足）するということに同意しますか？その理由は？

同意しない場合、いつ約束された財又はサービスが移転するかを決定するための代替案を提示して下さい。

審議事項（２）－１

34. 対象となる財・サービスに対する「支配」を「顧客が獲得」した時点で、企業は顧客に当該財・サービスに対する「支配を移転」したと見る点には同意する。
35. その理由は、ここで問題とされているのが、企業か顧客かのいずれか一方が、当該財・サービスを「支配」している状況において、いずれの側が支配を有しているかという状況についてであり、「企業から顧客への支配の移転時期」と、「顧客の支配獲得時期」は、表裏の関係になっていると考えられるからである。
36. ただし、「企業から顧客への支配の移転時期」を、「顧客の支配獲得時期」と言い換えても、個別のケースに当てはめる場合には、やはり何をもってその時期と見るのかという解釈が必要となる。ここでも実質的により重要な点は、その解釈は、質問５に対するコメント（第２７項参照）で述べたように、「当該契約」における「契約条件」の解釈によって決まる点であり、その点こそ明示的に記述する必要があると考える。

質問 9 両ボードは、企業が履行義務を充足したときにだけ収益を認識すべきであると提案しています。このような提案によっては意思決定に有用な情報が提供されないこととなる契約はありますか？もしあれば、例を挙げてください。

37. 質問１・２に関して述べたように（第１３項参照）、収益は、取引の成果（キャッシュ・インフローの側）を、それが確実となった場合に実績の成果として認識すべきものであり、そのことによって、財務諸表の利用者が、企業の将来キャッシュフローを予測する上で、フィードバック・バリューのある、有用な情報を提供することが可能になる。そして、成果が確実となるのは、通常、契約上の義務の履行によるため、その事実に着目して、収益を認識することになる。
38. しかし、収益を認識する上で、履行義務の充足に着目することとした、このような本来の趣旨と切り離して、形式的に履行義務の充足を理解し、それによってのみ収益を認識することが DP で提案されているのだとすれば、そのような提案によっては、意思決定に有用な情報が提供されない契約はあり得ると考える。その例としては、一定の要件を満たす、工事契約を挙げることができる。工事契約については、これまでと同様、一定の要件を満たす場合には、進行基準による収益認識を求めべきである。
39. 工事契約の収益認識に関しては、これまで、一定の条件を満たす以上、進行基準による収益認識が求められてきた。これは、このような契約類型の取引（特に、長期のものについて、その特徴がより顕著であると考えられる。）に関しては、進行基準により収益認識を行う方が、完成基準等により収益認識を行うよりも、企業の将来キャッシュフローを予測する上で、より有用な情報提供ができると考えられてきたためと思われる。
40. すなわち、法律上の観点からは、未だ義務が履行されたと言えなくても、企業の将来キャッシュフローの予測により有用な情報を提供するという財務報告の目的の観点からは、一定の条件を満たす工事契約については、成果を確実にする上で重要

審議事項（２）－１

な事実は仕様に従って工事を進捗させることであり、工事が進捗した部分については、成果が確実となったものと見て、その部分についての収益認識を行ってきたものと考えられる。

41. DP の提案の下でも、例えば、顧客が部分的に完成した建物に対する支配を有するような場合には、工事の進捗に応じた収益認識が可能であるとされているが、一般的に、部分的に完成した建物等は、完成するまでは顧客にとってあまり意味がなく、ほとんどのケースで、建物に対する支配は、完成引渡し時点で初めて移転するという「契約条件」であると解釈されることになるものと思われる。
42. そうであるとすれば、これまで、完成基準に比べてより有用な情報提供ができるものとして進行基準による収益認識が求められてきた大多数の工事契約について、今度は一転して、完成引き渡し時に一時に収益認識することが求められることになってしまう。
43. たしかに、工事契約に関する進行基準による収益認識は、IAS 第 18 号に示されている、財の支配や、所有に係るリスクと経済価値の移転によって収益認識するという考え方は矛盾しているかもしれない。しかし、そのような矛盾は当初から存在してきたものであり、それにも拘わらず、企業の将来キャッシュフロー予測への有用性を高めるという観点から、成果が確実となった段階で収益認識を行うという、より根底にある共通の考え方を一貫させるために、契約の特性に応じた収益認識のあり方が選択されたものと考えられる。
44. そうであるとすれば、工事契約に関する収益認識のあり方を、これまでとは、ほとんど逆転させてしまうような今回提案の変更を行うには、それによって、企業の将来キャッシュフローの予測という観点から、提供される収益情報の有用性が改善をきちんと証明し、その点についての市場関係者の十分な納得を得ることが不可欠の条件であって、単に、当初から存在した「矛盾」を解消するという理由だけでは全く不十分である。むしろ、工事契約については、財務報告の目的の観点から、より有用な情報提供を行うために、その特性に着目して、より根底にある有用な収益情報であるための考え方のレベルで整合性を保てるよう、一定の条件を満たす工事契約である限り進行基準による収益認識を求めるといふ、現行のあり方を維持すべきである。

第 5 章 履行義務の測定

質問 10 両ボードが提案しているモデルにおいて、履行義務は当初の取引価格で、当初測定されます。その後、履行義務の測定値は不利とみなされる場合に限り更新されます。

- (a) 履行義務が取引価格で当初測定されることに同意しますか？その理由は？
- (b) 履行義務を充足するための企業の予想コストが履行義務の帳簿価額を超える場合に、履行義務は不利とみなされ、当該予想コストで再測定されるということに同意しますか？その理由は？

- (c) 提案されている測定アプローチでは、各財務諸表日における意思決定に有用な情報を提供しないこととなるような履行義務はありますか？そう考える理由は？
その場合、その義務のどのような性質が、当該アプローチを不適切なものとしていますか？例を挙げてください。
- (d) 収益認識基準における履行義務の中には、他の測定アプローチの対象とすべきものがあると考えますか？それはなぜですか？
その場合、例を挙げ、あなたが用いるであろう測定アプローチについて説明して下さい。

(a) 履行義務が取引価格で当初測定されることについて

45. 履行義務が取引価格（顧客対価）で当初測定されることに同意する。その理由は、質問 1 に関して述べている。

(b) 不利な契約と判断されるトリガー及びその場合の履行義務の測定について

46. 履行義務の充足のための企業の予想コストが履行義務の帳簿価額を超える場合（いわゆるコスト・トリガー）において、当該契約を不利な契約とみなすこと、かつ、その場合に当該予想コストが履行義務の帳簿価額を超える額を損失計上すべきこと（DP 第 5.82 項）については同意するが、そのような損失の計上を履行義務の再測定を通じて行うことには同意しない。

47. これは、予測コストに加えてマージンも含む履行義務の現在価格を用いて、不利な契約を判定したり、そのように判定された場合の損失額の算定をしたりすることが、再測定の頻度を増やし、大部分の顧客との契約にとって不必要に複雑になるからという理由（DP 第 5.72 項）だけではなく、実際には自ら履行義務を履行するため支出する必要のないマージン分までを含めた架空の損失額を計上し、コストの発生が予想通りであれば、後に架空に計上した損失額を利得として戻し入れることになるが、このような架空の損失や利得は実態を反映しないものであり、企業の将来キャッシュフローの予測にとって有害であるからである。

48. また、不利な契約と判定された場合の損失の計上は、履行義務の再測定ではなく、別途、引当金等の負債の計上により行なわれるべきと考える。不利な状況は、顧客との契約の下で、主として、財・サービスの提供に必要な予測コストの増加により、契約からネット・ベースの損失が見込まれるに至ったために生じたものであり、将来の棚卸資産のコストの増加であるためである。

履行義務の測定については、契約が不利とみなされた場合も含めて、再測定を行わない一貫した取扱を貫くべきであり、上記の取扱とすることで、それが可能になると考える。

(c) 履行義務の測定に関する顧客対価測定アプローチでは、意思決定に有用な情報を提供しないこととなる場合

49. この質問は、DP 第 5.7 項に掲げられた、「履行義務の測定の目的」を前提として

審議事項（２）－１

いると考えられるので、この「履行義務の測定の目的」の妥当性について論じる。同項では、履行義務の測定の目的は、次に関する意思決定に有用な情報を描写することであるとしている。

- (1) 顧客に対して財やサービスを移転するという約束から生じる、各財務諸表日における企業の義務
- (2) 報告期間における契約の業績

50. 企業の履行義務を測定することの目的のうち、2 つめに掲げられた包括利益計算書において、契約の業績を描写することについては同意する。これは、質問 1 に対するコメントで述べたように（第 13 項参照）、履行義務を、当該契約の成果の額である顧客対価の額を用いて測定することで、企業の将来キャッシュフローを予測する上で有用な（フィードバック・バリューを有する）実績成果情報に結びつく収益認識が可能となることによる。
51. しかし、1 つ目に掲げられた、財やサービスを移転するという約束から生じる企業の現在債務を描写するという、履行義務の測定の目的には同意しない。DP では、この測定は、財務諸表日において履行義務を充足するために要求される資産の金額を測ることを意味するとしているが（DP 第 5.8 項）、そのような測定が、企業の将来キャッシュフローを予測する上でどのように有用であるかが明らかではない。
52. DP では、「企業の契約の業績を算定するために契約資産及び契約負債を基礎とする収益認識モデルは、財政状態計算書が、包括利益計算書よりも重要であることを示唆することを意図しているわけではない。履行義務を測定することの目的は、両計算書を等しく重視している」としている（DP 第 5.13 項）。しかし、財やサービスを移転するという約束から生じる企業の現在債務の描写を目的として掲げ、財政状態計算書も等しく重視することが、どのように意思決定に有用な情報提供に結びつくのかは明らかではない。むしろ、この目的を掲げることにより、包括利益計算書で提供されてきた、先験的・経験的に意思決定有用性が確認されてきた実績成果情報の提供が軽視され、阻害されることに繋がるので（例えば、DP 第 5.34 項から第 5.36 項、DP 第 5.37 項から第 5.38 項、DP 第 5.90 項等、本コメントの第 13 項で述べたような意思決定に有用な収益の性格自体を変質させるような議論を惹起することになる。）、DP 第 5.7 項（b）は不適切であり、収益認識基準に含めるべきではない。

質問 11 両ボードは、契約当初において取引価格を履行義務に配分しなければならないと提案しています。したがって、契約獲得コスト（例えば、販売コスト）を回収するために顧客に請求する金額は何であれ、履行義務の当初測定値に含まれます。両ボードは、これらのコストが他の基準によって資産として認識することが適格とされないのであれば、費用として認識すべきであると提案しています。

(a) 契約獲得コストを回収するために顧客に請求する金額を、履行義務の当初測定値に含めるということに同意しますか？その理由は？

(b) どのような場合に、契約の組成コストを発生に応じて費用として認識することが、企業の財政状態及び業績に関して意思決定に有用な情報を提供しないこととなりますか？例を挙げ、理由を説明して下さい。

(a) 履行義務を、契約獲得コストの回収部分を含む顧客対価で測定することについて

53. 履行義務を、契約獲得コストの回収金額を含む顧客対価で当初測定することに同意する。質問 1 の第 13 項で述べたとおり、財やサービスを提供する顧客との契約における収益は、取引の成果である顧客対価を、それが確実となった時点で実績の成果として認識するものであり、履行義務の充足を伴わず、単に契約を締結しただけで、経営者の事前の期待にすぎない不確実な成果を収益として認識すべきではないと考えるためである。

(b) 契約組成コストを費用として認識すべきでない場合

54. 契約組成(origination)コストとして想定する費用の範囲によると考える。
 企業の支出は、それが将来の便益の流入に結びつく蓋然性が高い場合については、資産としての認識要件を満たし、その顧客への支配の移転時に、対応する収益を認識するとともに、当該資産の認識の中止により費用を計上することになる。他方、同じ企業の支出であっても、そのような要件を満たさない場合には、資産として認識せず、発生時に費用として計上しているものと考えられる。そして、支出と、将来の便益の流入とを結び付けるのは、「顧客との契約」であり、便益の流入の蓋然性を既に締結されている「顧客との契約」の履行のために支出されたものか否かで区分することには合理性があると考えられる。
55. したがって、発生時に費用処理されている契約組成コストの中に、たとえば、当事者間で実質的な合意はあるものの、契約書は未だ作成されていない段階での支出などが含まれている場合には、本来、資産計上すべきものを発生時に費用処理していることになり、情報の有用性を低下させる可能性があると考えられる。

質問 12 取引価格は、企業の履行義務の基礎となる財又はサービスの独立した販売価格を基にして履行義務に配分しなければならないということに同意しますか？その理由は？
 反対の場合、何を基にして取引価格を配分しますか？

56. 独立に識別されるべき履行義務に対して取引価格を配分すること、その配分は、財・サービスの独立した販売価格に基づくことについては、同意する。
57. 「販売価格」は、本来、当該企業と当該顧客との間の当該取引で成立した取引価格であり、もし、当該契約において、対象となる財・サービスの独立した販売価格が明示的に決められているなら、その価格こそが、当該履行義務を充足することに対する対価に他ならないからである。また、個別の販売価格が明示的に定められていても、契約全体としての値引きがなされている場合もあり、そのような場合に、

審議事項（２）－１

取引価格を、各履行義務の基礎となる財又はサービスの独立した販売価格を基にして配分することについても同意する。

質問 13 企業が財又はサービスを別々に販売していない場合、取引価格を配分するために、その財又はサービスの独立した販売価格を企業が見積ることに同意しますか？その理由は？

（もしあれば、）どのような場合に見積りの使用が制限されるべきですか？

58. 対象となっている財・サービスに関する「支配の移転」時期が異なるため、別個に識別すべき複数の履行義務が存在し、かつ、それらの履行義務の対象となっている、財・サービスの独立した販売価格が契約上必ずしも明示されていないという場合があれば、企業がそれを見積ることについては同意する。
59. しかし、一般に、何の見返りもなく財・サービスに対する「支配の移転」が行われることはなく、顧客に財・サービスに対する「支配を移転」する場合には、通常、その部分についての対価の確保を伴うと考えられる。そのことを前提とすれば、企業が財又はサービスを別々には販売しておらず、企業が、その独立販売価格をわざわざ見積らなければならない状況、特に信頼性のある客観的証拠に基づいた見積りができないような状況は、そもそも、それらの財・サービスについて、別々のタイミングで「支配を移転」する「契約条件」とはなっていないことを示唆している可能性がある。

このような状況では、そもそも、配分の対象と考えられている履行義務が独立して識別すべきものとなっているのか否かを改めて確認すべきであると考ええる。

以 上